

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-GPE-50-20-20-20-20120912

Date de publication : 12/09/2012

Date de fin de publication : 06/05/2015

DGFIP

IS - Régime fiscal des groupes de sociétés - Opérations de restructurations du groupe - Acquisition de 95% du capital de la mère - Dépassement persistant du taux de détention - Sort des déficits et intérêts différés de l'ancien groupe

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Régime fiscal des groupes de sociétés

Titre 5 : Opérations de restructurations du groupe

Chapitre 2 : Acquisition de 95% du capital de la mère

Section 2 : Dépassement persistant du taux de détention

Sous-section 2 : Sort des déficits et intérêts différés de l'ancien groupe

Sommaire :

I. Sort du déficit

A. Principe

B. Modalités d'application

C. Perte du déficit en cas de sortie du groupe

II. Sort des intérêts différés

I. Sort du déficit

A. Principe

1

Le groupe dont la société mère est acquise à 95 % au moins cesse à la clôture de l'exercice d'acquisition.

La société mère doit rapporter au résultat d'ensemble et à la plus-value nette à long terme d'ensemble de cet exercice les réintégrations prévues en cas de cessation du groupe aux [articles 223 F et 223 R du CGI](#).

10

Le déficit d'ensemble existant, le cas échéant, à la clôture de l'exercice au cours duquel le capital de la société est acquis pour 95 % au moins est alloué à celle-ci en application des dispositions de [l'article 223 S du CGI](#) (cf. [BOI-IS-GPE-40-20-20-I-D](#)).

20

Dans cette situation, le [5 de l'article 223 I du CGI](#) prévoit que le déficit qui ne peut, dans les conditions et limites définies au 4 de l'article 223 I du CGI, être imputé sur les bénéfices propres de la société titulaire de ce déficit (en l'occurrence, la société mère de l'ancien groupe), soit en tout ou partie, imputé sur les bénéfices des sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe et prises en compte pour l'application du dispositif d'imputation sur une base élargie (cf. [BOI-IS-GPE-50-10-30-I-B](#)).

B. Modalités d'application

30

Les modalités de détermination et d'imputation du déficit sur une base élargie sont applicables dans la situation d'acquisition du capital de la société mère, mentionnée au [d du 6 de l'article 223 L du CGI](#), dans les conditions qui ont été précisées pour le cas d'absorption de la société mère (cf. [BOI-IS-GPE-50-10-30-I-B](#)).

40

Dans cette situation, le transfert de déficit visé au [II de l'article 209 du CGI](#) ou au [6 de l'article 223 I du CGI](#) est sans objet.

50

Il convient également de tenir compte, pour la transposition de ces commentaires, du fait que la société titulaire du déficit d'ensemble est l'ancienne société mère qui subsiste et non la société absorbante.

C. Perte du déficit en cas de sortie du groupe

60

Il convient de se référer aux commentaires figurant au [BOI-IS-GPE-50-10-30-I-B-3-a](#), applicable en l'espèce.

Exemple récapitulatif :

70

Un groupe formé en N-4 par M (mère) et ses filiales A, B et C cesse au 31 décembre N-1 du fait de l'acquisition le 15 novembre N-1 de M par H, société imposable à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun et non détenue à 95 % par une autre personne morale passible de l'impôt sur les sociétés.

Au 31 décembre N-1, le groupe disposait, avant réintégrations de sortie, d'un déficit d'ensemble reportable se décomposant comme suit :

décomposition du déficit reportable

Année d'origine du déficit	Déficit reportable (en €)
N-3	-
N-2	400000

N-1	510000
-----	--------

Par ailleurs, en N-2, le résultat d'ensemble avait été diminué d'un abandon de créance de 80 000 € et d'une plus-value à court terme de 70 000 €.

Avant la date prévue au [1 de l'article 223 du CGI](#) (cf. [BOI-IS-GPE-10-40-1-B](#)), H opte pour le régime de groupe et accompagne son option d'un document identifiant les sociétés du groupe dissous qui ont donné leur accord pour faire partie du groupe qu'elle a constitué, à savoir les sociétés M, A et D (les sociétés B et C ont été cédées, la société D est entrée dans le groupe en N-2 et la société E n'a fait partie du périmètre qu'au titre de l'exercice N-1). H dépose également la liste des sociétés sélectionnées pour bénéficier du mécanisme d'imputation du déficit sur une base élargie, à savoir M, A et D.

La société M a le droit d'imputer en totalité le déficit d'ensemble de l'ancien groupe d'abord sur son propre bénéfice, puis sur les bénéfices éventuels de A et D pour la partie imputable de ce déficit sur une base élargie. A sort du groupe en N+1.

Les résultats (en €) de la société M et des autres sociétés du groupe dissous qui font partie du nouveau groupe, réalisés au titre des exercices postérieurs sont les suivants :

résultats des sociétés du nouveau groupe

Sociétés du groupe	N	N+1
M	110000	50000
A	-50000	-
D	340000	100000

Les résultats de M, A et D sont ceux transmis au groupe après imputation, le cas échéant, des déficits plus anciens, dans les conditions prévues à l'[article 223 I du CGI](#).

80

Déficit d'ensemble attribué à la société acquise M :

Le déficit de N-1 s'impute sur les réintégrations consécutives à la cessation du groupe c'est-à-dire à hauteur de 150 000 €, soit 80 000 + 70 000.

Le déficit alloué à M est donc le suivant :

déficit alloué à M

Année d'origine du déficit	Déficit reportable en €
N-3	-
N-2	400000
N-1	360000 (510000-150000)

90

Fraction du déficit imputable sur une base élargie :

Il s'agit du déficit qui correspond à celui des sociétés membres du groupe ayant cessé et qui font partie du nouveau groupe c'est-à-dire en l'occurrence les sociétés M, A et D.

Ce déficit peut être déterminé en fonction des éléments figurant dans le tableau ci-après :

déficit imputable sur une base élargie

Sociétés membres du groupe	Année du d'origine du déficit	Déficits (en €) des sociétés du groupe acquis				
		Subis par les sociétés restant dans le nouveau groupe			Subis par l'ensemble des sociétés déficitaires du	
		Société M	Société A	Société D		

				groupe acquis (1)	
M	N-3	-	50000	-	250000
A					
B					
C					
M	N-2	-	280000	56000	448000
A					
B					
D					
M	N-1	50000	500000	-	600000
A					
D					
E					

(1) Le déficit du premier tableau de l'exemple est égal à ces sommes diminuées des résultats des sociétés bénéficiaires membres du groupe.

- Année N-2 :

Part du déficit N-2 correspondant aux sociétés A et D :

Société A : $400\ 000 \times 280\ 000 / 448\ 000 = 250\ 000\ \text{€}$.

Société D : $400\ 000 \times 56\ 000 / 448\ 000 = 50\ 000\ \text{€}$.

Total : 300 000 €.

- Année N-1 :

Part du déficit N-1 correspondant aux sociétés M et A :

Société M : $360\ 000 \times 50\ 000 / 600\ 000 = 30\ 000\ \text{€}$.

Société A : $360\ 000 \times 500\ 000 / 600\ 000 = 300\ 000\ \text{€}$.

Total : 330 000 €.

100

Déficit imputable par la société acquise M :

déficit imputable par M

Exercices	Déficit reportable en €	Dont imputable sur une base élargie (1)
N-3	-	-
N-2	400000	300000
N-1	360000	330000
Totaux	760000	630000

(1) Somme maximale imputable sur le total des bénéfices des sociétés du groupe acquis qui font partie du nouveau groupe, hors ancienne société mère.

110

Modalités d'imputation :

Imputations au titre de l'exercice clos en N :

- Imputation du déficit sur le bénéfice propre de M :

Déficit N-2 imputable sur le bénéfice propre de M calculé dans les conditions prévues au [4 de l'article 223 I du CGI](#) : 110 000 €.

Déficit N-2 encore reportable après cette imputation :

$400\ 000 - 110\ 000 = 290\ 000\ €$ dont $300\ 000 - (110\ 000 - 100\ 000) = 290\ 000\ €$ bénéficiant d'une base élargie d'imputation.

- Imputation du déficit à hauteur du bénéfice de D :

Bénéfice de D : 340 000 €.

Déficit N-2 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 290 000 €.

Déficit N-1 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 50 000 €.

- Reports :

Déficit N-2 encore reportable après cette imputation :

$400\ 000 - (110\ 000 + 290\ 000) = 0$ dont $300\ 000 - (10\ 000 + 290\ 000) = 0$ bénéficiant d'une base élargie.

Déficit N-1 encore reportable après cette imputation :

$360\ 000 - 50\ 000 = 310\ 000\ €$ dont $330\ 000 - 50\ 000 = 280\ 000\ €$ bénéficiant d'une base élargie.

- Résultat de M après imputations :

Au titre de l'exercice N, M transmettra donc au groupe un résultat déterminé comme suit :

Résultat de M rectifié dans les conditions prévues à [l'article 223 I du CGI](#) : 110 000 €.

Déficit imputé sur le bénéfice propre de M : - 110 000 €.

Déficit imputé à hauteur du bénéfice de D (N-2 : 290 000 € ; N-1: 50 000 €) : - 340 000 €.

Total : - 340 000 € .

120

Après ces diverses imputations, le tableau de suivi des déficits dont dispose M à la clôture de l'exercice N fait apparaître les soldes suivants :

suivi des déficits de M

Exercices	Déficit en €	Dont imputable sur une base élargie (1)
N-3	-	-
N-2	-	-
N-1	310000	280000
Total	310000	280000

(1) aux bénéfices de A et D.

130

Incidence de la sortie de A en N+1 :

La sortie de A en N+1 entraîne la perte du déficit encore reportable afférent à cette société.

- Situation du report déficitaire au 31/12/N-1 afférent à A :

report déficitaire afférent à A

Exercices	Déficit en €
N-3	-
N-2	250000
N-1	300000
Total	550000

- Sommes déjà imputées :

sommes déjà imputées

Exercice	Déficit en €
N	450000

Les déficits déjà imputés sont réputés correspondre à ceux de la société A qui sort du groupe (cf. [2 de l'article 46 quater-0 ZJ bis de l'annexe III au CGI](#)).

L'excédent des sommes correspondant à A sur les sommes déjà imputées ne peut plus être reporté.

Le déficit déjà imputé (450 000 €) étant inférieur au déficit correspondant à A (550 000 €), la différence entre les deux sommes est perdue, soit $550\ 000 - 450\ 000 = 100\ 000$ €.

Le déficit reportable par M et sa fraction qui bénéficie d'une base d'imputation élargie dans les conditions prévues au [5 de l'article 223 I du CGI](#) doivent donc être diminués, en partant du millésime le plus ancien, d'une somme de 100 000 €.

À l'ouverture de l'exercice N+1, le déficit N-1 reportable par H est de $310\ 000 - 100\ 000 = 210\ 000$ € dont $280\ 000 - 100\ 000 = 180\ 000$ € imputable sur une base élargie.

Déficits reportables compte tenu de la sortie de A :

déficits reportables

Exercices	Déficit reportable en €	Dont imputable sur une base élargie (1)
N-3	-	-
N-2	-	-
N-1	210000	180000
Total	210000	180000

(1) aux bénéfices de D

140

Imputations au titre de l'exercice clos en N+1 :

Compte tenu des conséquences afférentes à la sortie de A, les imputations à opérer au titre de l'exercice clos en N+1 sont les suivantes :

- Imputation du déficit sur le bénéfice propre de M :

Le déficit N-1 (210 000 €) est imputable en priorité sur le bénéfice propre de M :

Bénéfice de M : 50 000 €.

Déficit de N-1 imputé sur le bénéfice de M : 50 000 €.

Déficit encore reportable après cette imputation : $210\ 000 - 50\ 000 = 160\ 000$ €.

- Imputation du déficit à hauteur du bénéfice de D :

Le déficit encore reportable s'impute à hauteur des bénéfices de D, dans la limite du montant imputable sur une base élargie.

Bénéfice de D : 100 000 €.

Déficit N-1 imputé sur une base élargie au bénéfice de D : 100 000 €.

Déficit N-1 encore reportable après cette imputation : 160 000 - 100 000 = 60 000 € dont 60 000 € bénéficiant d'une base élargie.

Résultat de M transmis au groupe au titre de l'exercice clos en N+1 :

50 000 - 50 000 - 100 000 = - 100 000 €.

Déficit reportable après imputations

Exercices	Déficit reportable en €	Dont imputable sur une base élargie (1)
N-3	-	-
N-2	-	-
N-1	60000	60000
Total	60000	60000

(1) aux bénéfices de D

II. Sort des intérêts différés

150

Les intérêts différés au niveau du résultat d'ensemble non encore imputés à la clôture de la période d'intégration sont transmis à l'ancienne société mère du groupe fiscal et s'imputent dans les seules conditions de droit commun prévues au [sixième alinéa du II de l'article 212 du CGI](#) (cf. [BOI-IS-BASE-30-30-40-10-II-A](#) et [BOI-IS-GPE-40-20-30-IV](#)).

160

A cet égard, pour le calcul de la décote de 5 % il convient de tenir compte de la date à laquelle la déduction des intérêts a été effectivement différée, c'est-à-dire la date à laquelle la déduction a été transférée au niveau du résultat d'ensemble.